

Деркач Т.А.,

аспірант, Уманський ДАУ

Бечко В.П.,

асистент, кафедра фінансів і кредиту Уманського ДАУ

ДО ПИТАННЯ ЩОДО ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ОБОРОТНИХ ЗАСОБІВ

У статті розглядається склад, структура оборотних засобів сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах господарювання.

The article is devoted to the problem of the composition, the structure of circulating assets of agricultural enterprises in market conditions of managing.

Побудова ринкової моделі економіки зумовлює необхідність дослідження фінансів підприємств, складовою яких є оборотні засоби. Беручи участь у процесі виробництва, оборотні засоби за один повний цикл свою вартість повністю переносять на знову створений продукт. Від складу, структури, розміщення оборотних засобів та джерел їх формування певною мірою залежить розмір фінансових ресурсів підприємства. Як один із найважливіших елементів відтворювального процесу вони забезпечують платоспроможність сільськогосподарських товаровиробників.

За сучасних умов господарювання проблема забезпечення оборотними засобами для керівництва підприємства є першочерговою, а удосконалення методів і форм їх організації – головним завданням фінансової політики підприємства.

Цій проблемі присвячені роботи багатьох економістів зокрема В.Г. Андрійчука, Г.Ф. Білоусенка, М.Я. Дем'яненка, Л.П. Деркач, С.С. Осадця, М.З. Пізенгольця, І.Є. Януль та багатьох інших. Але як свідчать результати дослідження на сьогодні, незважаючи на тривалий термін дослідження категорії оборотних засобів, досі не вщухають наукові дискусії щодо їх сутності, оскільки їй правильне розуміння має не лише теоретичне, але і важливе практичне значення, і є основою для пошуку резервів підвищення ефективності їх використання.

Підприємство, авансуючи у виробництво оборотні засоби повинно збільшувати обсяг фінансових ресурсів для забезпечення постійного їх накопичення, підвищувати ефективність їх використання, з метою зростання обсягів виробництва та реалізації продукції та її конкурентоздатності. Таким чином, від ефективності управління оборотними засобами залежить фінансовий стан підприємства і його місце в ринковому середовищі.

У дослідженнях, що проводилися за умов планової економіки, широкого поширення набуло тлумачення категорії оборотних засобів як “матеріальних”.

На нашу думку, такий погляд спотворює найбільш важливі їх риси. Ототожнюючи оборотні засоби з товарно-матеріальними цінностями, прихильники такого визначення ігнорують те, без чого вони не можуть існувати як економічна категорія. Оборотні засоби знаходяться в постійному русі, і в жодному разі не є в буквальному розумінні матеріальними цінностями.

У процесі дослідження встановлено, що тлумачення оборотних засобів як сукупності матеріальних цінностей призводить до того, що окремі економісти стосовно них часто застосовують терміни “споживаються”, “затрачаються”, “витрачаються”. Тим часом вони не витрачаються, не затрачаються і не споживаються, а авансуються для того, щоб повернутися після закінчення одного кругообігу і вступити в інший. Вони виступають як авансована вартість, що зумовлює їх повернення після завершення кругообігу у вихідний пункт. Момент авансування оборотних засобів є однією із істотних і відмінних рис і відіграє важливу роль у встановленні їх економічної межі.

Тому при визначенні економічної суті оборотних засобів, на нашу думку, обов’язково повинні бути присутні вказівки на те, що вони авансуються у виробництво, оскільки авансуванням підкреслюється їх безперервний рух, динамізм.

Підкреслюючи особливість кругообігу капіталу як авансованої вартості, К.Маркс зазначав: “...капітальна вартість взагалі авансується, а не витрачається, оскільки ця вартість, пройшовши різні фази свого кругообігу, знову повертається до свого вихідного пункту. Це характеризує її як авансовану вартість” [8, с. 245]. Таке трактування повною мірою варто віднести і до оборотних засобів. Крім того, слід зазначити, що свідченням авансування оборотних засобів є не річний або квартальний їх обсяг, а тільки забезпечення ними одного кругообігу, після чого авансована вартість повертається і вступає в наступний кругообіг.

Зазначені розбіжності у визначенні сутності оборотних засобів, на наш погляд, викликані недостатньо чіткою позицією

щодо єдності і розходженням руху вартості та споживчої вартості. Загальновідомо, що товар – це єдність вартості та споживчої вартості. Відтворення в суспільстві, де діє закон вартості й існують товарно-грошові відносини, є єдністю руху споживчої вартості і вартості. Процес виробництва включає створення як споживчої вартості, так і вартості. Авансована вартість у процесі кругообігу приймає різні форми. На певних стадіях, зокрема виробництва, до неї приєднується новостворена вартість, яка після реалізації продукції утворює фонд споживання і фонд нагромадження. Споживча вартість після реалізації готової продукції закінчує свій рух на цьому підприємстві.

Таким чином, витрачається, споживається, змінює свою первісну форму, і тому зникає споживча вартість, яка становить речовий зміст оборотних засобів. Авансована вартість не зникає і не споживається, а пройшовши призначений їй шлях, повертається і починає наступний кругообіг, супроводжуючи рух нової споживчої вартості.

В більш пізніших дослідженнях щодо сутності оборотних засобів, проведених Бірманом А.М. [1, с.143] уже підкреслюється факт авансування підприємством оборотних засобів. Таке трактування оборотних засобів є, безумовно, більш точним порівняно з розглянутими вище, оскільки автор підкреслює, що оборотні засоби – це авансовані у виробництво засоби, а не сума вартості останніх.

Перехід України на ринкові умови господарювання зумовив прийняття законодавчих та нормативних актів, якими визначена значна кількість економічних термінів. По-новому трактується категорія “оборотні засоби”. Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” термін “оборотні засоби” замінено на “оборотні активи”.

Саме це і спричинило дослідження цих обох категорій, оскільки в бухгалтерському обліку відсутнє розмежування між ними.

Термін “активи” з латинського означає “діяльний, діючий”, що дає підстави стверджувати, що оборотні активи як економічна категорія відображає вартість лише “діючих” засобів, які приносять підприємству вигоди (прибутки, створені з досить локальною метою) для обслуговування лише операційної діяльності підприємства, пов’язаної з процесами поточного виробництва продукції та її реалізації.

Конкретизація цього терміна забезпечена окремими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО 2 „Баланс”, П(С)БО 4 „Звіт про рух грошо-

вих коштів" та П(С)БО 5 „Звіт про власний капітал”. Значна частина інформації про оборотні активи розкривається у примітках до фінансових звітів.

Визначення оборотних активів приведені в економічній енциклопедії: „Оборотні активи – грошові кошти підприємств, фірм, компаній, що авансуються в об’єкт, які використовуються в межах одного відтворювального циклу або в короткотерміновому періоді (до одного року)”.

У національних стандартах бухгалтерського обліку оборотні активи визначаються як „грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання впродовж операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу”.

Зарубіжними економістами це визначення сутності оборотних активів, відповідно до міжнародної термінології бухгалтерського обліку, зводиться до того, що активи або засоби підприємства є господарчими ресурсами, здатними принести певні вигоди підприємству. Вони характеризують господарські засоби підприємства за їх складом та напрямками використання. Обороти всієї сукупності активів і окремих його видів підпорядкований певним циклам – господарському, операційному та інвестиційному.

Оборотні активи, перебуваючи в постійному русі становлять єдиний процес, забезпечений відповідним оборотним капіталом.

Загальновідомо, що оборотні засоби в процесі авансування досить таки тісно пов’язані з конкретним джерелом їх формування – капіталом. Звідси і потреба в розумінні економічної природи категорій „оборотні засоби” та „оборотний капітал”, оскільки існують не поодинокі тлумачення, що зводяться до їх ототожнення.

У вітчизняній практиці існують різні підходи щодо трактування поняття „капітал”. Зокрема, за даними дослідження Бутинця Ф.Ф., Кужельного М.В., Сопка В.В., капітал є величиною, яка визначається як різниця між активами та зобов’язаннями [3, 6, 9].

Інші економісти, зокрема Бланк І.А., Калабухова С.В., під капіталом розуміють різні активи, що виражені в матеріальній формі (наприклад, основні засоби, матеріали, сировина, незавершене виробництво, готова продукція тощо) [2, 4].

Поєднання цих двох підходів щодо визначення поняття „капіталу” можливе лише за умов виділення активного та пасивного капіталу. Активний капітал можна застосувати для характеристики активів з наступним його розподілом на основний та

оборотний. Під основним капіталом розуміють довготермінові активи, а під оборотним – оборотні активи.

Пасивний капітал – це джерело утворення активів, що поділяється на власний та залучений.

Категорії „оборотні активи” та „оборотний капітал” взаємопов’язані. Наслідком такої взаємопов’язаності є те, що оборотний капітал завжди виступає джерелом формування оборотних активів, фіксується в пасиві балансу, а оборотні активи, навпаки, відображають характер їх розміщення, і в операційному циклі представлені в активі балансу. Це дає підстави стверджувати, що ці дві категорії є самостійними і в їх основі закладений властивий лише їм економічний зміст.

Здійснюючи виробничо-господарську діяльність кожне підприємство змушене мати в своєму розпорядженні відповідний капітал, направлений на формування оборотних активів. Капітал, що спрямовується на придбання оборотних активів виступає в кількох формах: власний капітал, довгострокові зобов’язання, короткострокові кредити банків, поточні зобов’язання тощо. Він може збільшуватися шляхом розподілу доходу підприємства, внесення додаткового капіталу власниками, отримання короткострокових позик банку, відстрочення поточного зобов’язання.

Досліджуючи сутність категорії оборотних засобів, відповідно до нових умов господарювання, потребує подальшого вивчення їх економічного змісту.

Серед економістів досі ведуться дискусії щодо доцільності включення до вартісного складу оборотних засобів мінеральних добрив та дорослих тварин, які за своєю сутністю є предметами праці.

Окремі економісти пропонують враховувати добрива в складі основних засобів, спираючись на те, що за способом перенесення вартості К.Маркс відносив їх до основного капіталу [8, с.13].

Відносити добрива до складу основних засобів неможливо – з причини складності відображення цього процесу в обліку.

Організація сільськогосподарського виробництва та обліку витрат унеможливорює визначення щорічного ефекту від внесення добрив під певну культуру, оскільки в основному добрива під певні культури вносяться щорічно, а ефект, як правило одного року, накладається на інші. Крім того, ступінь впливу окремих видів добрив, внесених під різні культури, неоднаковий.

Це пояснюється тим, що добрива беруть участь у декількох виробничих циклах, при цьому повністю втрачають свою

натурально-речову форму за один цикл виробництва. А це, як відомо, притаманно оборотним засобам. Тому в практичній діяльності сільськогосподарських товаровиробників при організації обліку та плануванні добрива відносяться до оборотних засобів, включаючись при цьому до групи виробничих запасів.

Методологія бухгалтерського обліку не дає змоги відобразити добрива у складі основних засобів. Крім того, перерозподіл витрат між окремими культурами в різні роки із врахуванням їх післядії вимагає додаткових витрат для виконання цих операцій, що, на нашу думку, є недоцільним, враховуючи відсутність практичної у цьому потреби.

У науковій літературі не вщухають дискусії щодо доцільності віднесення до складу оборотних засобів сільськогосподарських підприємств молодняку тварин.

Проводячи дослідження характеру використання дорослої худоби, К.Маркс писав, що вона може відноситися як до основних, так і до оборотних засобів. „Худоба в якості робочої худоби є основний капітал. Тварини на вирощуванні і відгодівлі є сирим матеріалом, який як продукт вступає до кругообігу, тому вони є не основним, а оборотним капіталом” [8, с.181].

Організація бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств передбачає дорослу худобу, що використовується як робоча, а також продуктивну худобу основного стада відносити до основних засобів. Вибракувана із основного стада худоба, яка перебуває на відгодівлі, відноситься до оборотних засобів сфери виробництва.

Стосовно молодняку тварин, перебуваючи на вирощуванні, вони є предметом праці незалежно від їх призначення: для відтворення основного стада, чи відгодівлі на м'ясо та реалізації. Це дає підстави стверджувати, що незалежно від характеру використання молодняку тварин слід зараховувати до оборотних засобів сфери виробництва.

Організація бухгалтерського обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” передбачає молодняку тварин і тварини на вирощуванні та відгодівлі виділяти в окрему групу “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, де відображають їх за справедливою вартістю.

Окремі економісти стверджують, що “молодняк тварин і тварини на відгодівлі” має більшу схожість з незавершеним виробництвом, ніж з виробничими запасами.

Ми вважаємо, що тварини на вирощуванні та відгодівлі не ідентичні незавершеному виробництву. Процес відгодівлі може бути перерваним на будь-який момент і тварини можуть бути

реалізованими. Ми притримуємося думки, що цю групу оборотних засобів неправомірно відносити ні до виробничих запасів, ні до незавершеного виробництва, а доцільно відокремити їх в окрему групу в складі оборотних засобів сфери виробництва.

На нашу думку, цю групу оборотних засобів слід розширити, включивши до їх складу всіх тварин. Таким чином, вдалося б запобігти половинчастому рішенню, коли одна частина тварин обліковується в складі оборотних засобів, а інша – основних.

Відокремивши всіх тварин в окрему класифікаційну групу „Тварини” та поділивши її на групи: дорослі тварини; тварини на відгодівлі; молодняк тварин, можна суттєво удосконалити класифікацію оборотних засобів. Це сприятиме покращенню обліку як основних, так і оборотних засобів при одночасному підвищенні його якості та аналітичності.

Робота підприємств у ринкових умовах вимагає дослідження й іншого аспекту оборотних засобів. З цього погляду, є важливим дати відповідь на два питання: чи є оборотні засоби лише госпрозрахунковою, чи ще і фінансовою категорією. Трактуювання оборотних засобів лише як госпрозрахункової категорії, на наш погляд, принижує їх роль у відтворювальному процесі і призводить на практиці до того, що організація управління ними фактично здійснюється односторонньо, що не дає змоги запустити в дію усі можливості, закладені в оборотні засоби. Ми розділяємо думку тих економістів, які досліджують оборотні засоби в постійному русі, в тісному поєднанні з комплексом питань, які відносяться до забезпечення розширеного відтворення підприємств за умов роботи їх у ринкових умовах.

Низка економістів вважають оборотні засоби суто фінансовою категорією, тобто ототожнюють засоби з джерелами їх формування. Зокрема, Круш З.А. відзначає, що „...оборотні засоби є єдністю натурально-речових елементів, які виражені в грошовій оцінці та джерел їх формування, важливим із яких є короткостроковий банківський кредит” [5, с. 6].

Окремі економісти не погоджуються з визначенням сутності оборотних засобів як фінансової категорії. Так, Радіонова В.М. вважає, що за економічною сутністю „...оборотні засоби не фінансова, а загальноекономічна категорія. У зв'язку з цим, величина грошових засобів, що знаходяться в обороті підприємства, не може бути віднесена до фінансових ресурсів”. Фінансові відносини, що мають місце за сучасних умов господарювання сільськогосподарських підприємств дають можливість створення передумов існування оборотного капіталу, а фінансові ресурси цих підприємств – базу для первісного формування та наступ-

ної зміни його розміру. Вона виділяє факти виникнення фінансових відносин у сфері функціонування оборотних засобів: у процесі утворення статутного капіталу підприємства, формування фінансових ресурсів для збільшення власних оборотних засобів та при їх інвестуванні у цінні папери тощо [10, с. 89-91].

Найбільш ґрунтовно це питання вивчено Лісіціан Н.С. [7]. Аналізуючи кругообіг оборотних засобів, вона відзначає їх безпосередній зв'язок із відтворенням суспільного продукту та виробничих фондів. Результати її дослідження дають змогу повніше розкрити сутність оборотних засобів і виявити шляхи прискорення їх обігу. Вагомим аргументом у підтвердження цього погляду за сучасних умов господарювання є здійснення акту купівлі-продажу не лише на рівні підприємства, але і розвиток товарно-грошових відносин на рівні його структурних підрозділів. Це проявляється в процесі розпаювання земель сільськогосподарськими підприємствами, коли селянин, здавши свої паї, отримує від орендаря у вигляді плати продукцію рослинництва і тваринництва. За цих умов широкого розповсюдження на підприємстві набули товарно-грошові відносини. Форму товару набуває усе вироблене на виробництві. Усе це і дає підставу стверджувати, що оборотні засоби виступають одночасно і госпрозрахунковою, і фінансовою категорією.

Виходячи з аналізу теоретичного дослідження суті категорії оборотних засобів, можна визначити, що оборотні засоби – це авансована вартість частини оборотних активів підприємства, призначена забезпечити безперебійний кругообіг, які послідовно змінюють свою функціональну форму у вигляді засобів сфери виробництва та сфери обігу. Запропоноване визначення цього поняття більш повно розкриває економічну природу оборотних засобів та дає змогу відокремити їх від інших понять.

Це проявляється у тому, що підприємства постійно здійснюють аналіз стану власних ресурсів, визначають стан, структуру оборотних засобів з метою ефективного їх використання. Така інформація дає змогу здійснювати їх аналіз на кожній із стадій кругообігу авансованої їх вартості.

Література

1. Бирман А.М. Планирование оборотных средств. – М.: Госкомиздат. – 1956. – 232 с.
2. Бланк И.А. Управление активами (Серия: библиотека финансового менеджера). – К.: Ника – Центр, 2000. – Вып. 6. – 720 с.
3. Бутинец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1976. – 108 с.

4. Калабухова С.В. Основні напрями управлінського аналізу оборотного капіталу / НАН У. – Донецьк, 1998. – 48 с.

5. Круш З.А. Кредит в сельскохозяйственном производстве. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 176 с.

6. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

7. Лисициан Н.С. Оборотные средства в системе воспроизводственных процессов. – М.: Наука, 1986. – 287 с.

8. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. (Предисл. Ф.Энгельса. Пер. И.И. Скворцова-Степанова). – Т. 2. – М.: Политиздат, 1974. – 648 с.

9. Сопко В.В. Методика визначення фінансового становища підприємств за даними балансу // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 12. – С. 2-8.

10. Финансы / В.М. Родионова, Ю.Я. Вавилов, Л.И. Гончаренко и др.; Под ред. В.М.Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 432 с.